

## Editorial

# CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO PARA ENTIDADES DE PEQUENO E MÉDIO PORTES: IMPLICAÇÕES DA MATERIALIDADE E CUSTO-BENEFÍCIO DA INFORMAÇÃO

**Patrícia Siqueira Varela**

Professora Doutora do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais, mestrado e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo e Pós-doutorado em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas/São Paulo. Membro do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Membro do Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP CASP) junto ao Conselho Federal de Contabilidade, Membro Suplente da Câmara Técnica de Normas Contábeis e Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF) e Membro da Academia Paulista de Contabilidade. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4444-2930>

Apesar dos reconhecidos benefícios gerados pela normatização contábil internacional no setor público no Brasil (Lima et al., 2022), não se pode ignorar que as IPSAS são complexas (Adam & Heiling, 2023) e a sua implementação pelas entidades que reportam possui grandes custos associados (Cohen et al., 2007; Redmayne et al., 2019; Caperchione et al., 2022), mesmo para países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (OCDE, 2017).

Um padrão contábil aderente às necessidades informacionais das entidades do setor público menores e menos complexas para fins de tomada de decisão e *accountability* e que justifique os custos associados à sua implementação tem sido objeto de discussão desde 2016 pelo IPSASB – *International Public Sector Accounting Standard Board* quando o projeto IPSAS *Lite* (IPSAS para Entidades de Pequeno e Médio Portes), ou Reporte Diferenciado, foi apresentado no *Public Sector Standard Setters Forum* em *Nowalk* – Estados Unidos da América. Esta tem sido uma preocupação no contexto brasileiro, principalmente, por causa do elevado número de municípios de pequeno porte.

Após um longo período de discussão e da condução da fase de pesquisa para entendimento das principais questões que deveriam ser abordadas, um projeto chamado Reporte Diferenciado foi priorizado pelo *board* na revisão de meio do período do Planejamento Estratégico e Plano de Trabalho do IPSASB 2019-2023 (IPSASB, 2021). O IPSASB considerou que o custo de implementação do modelo Full-IPSAS poderia ser maior do que os benefícios gerados para o usuário da informação contábil sobre as entidades menores e menos complexas, o que traria implicações para a adoção e a implementação das IPSAS e, por consequência, para a qualidade e comparabilidade das informações geradas, principalmente em um contexto de expansão do número de países em processo de adoção das IPSAS, muitos deles países em desenvolvimento (IPSASB, 2021).

As experiências existentes sobre reporte diferenciado não indicavam uma mesma direção para a definição de princípios tanto para as características das entidades que deveriam ser objeto do reporte diferenciado quanto sobre as reduções que deveriam ser realizadas nas exigências das IPSAS, especialmente, se deveriam abranger os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação ou somente os de divulgação (Adam & Heiling, 2023; Cordery, 2023; Lima et al., 2022). Portanto, a determinação dos princípios para o reporte diferenciado tem se mostrado tarefa bastante desafiadora, especialmente, porque um projeto de alinhamento com as IFRS para pequenas e médias empresas não é adequado, uma vez que *accountability* pública é uma exigência para todas as entidades do setor público.

Apesar de inicialmente reconhecido pelo normatizador internacional como um problema a ser resolvido via normatização, ou seja, que a relação custo-benefício da informação contábil deveria ser observada na definição do padrão contábil a ser utilizado pelas entidades menores e menos complexas, em setembro de 2023, a maioria dos membros do IPSASB optou por outro caminho e concluiu que a solução seria viabilizada pelo desenvolvimento de material de suporte que pudesse facilitar o acesso, a compreensão e a aplicação das IPSAS pelas entidades do setor público. Sendo assim, o problema seria de implementação e não de normatização.

O desenvolvimento de material de suporte que possa favorecer a identificação das exigências das IPSAS que são aplicáveis ao contexto das entidades tem o potencial de reduzir os esforços dos profissionais no processo de implementação e, por consequência, os custos de geração das informações contábeis. De fato, quando analisadas para o contexto específico das entidades menores e menos complexas, muitas das exigências das IPSAS não são aplicáveis ou podem ser não aplicadas porque são parte das escolhas contábeis, por exemplo, o modelo de reavaliação para os ativos imobilizados. Mas, há um grande desafio neste processo, pois as normas são baseadas em princípios e o julgamento profissional, especialmente quanto à materialidade, está presente na determinação da aplicação ou não de determinadas exigências, reduzindo assim os benefícios potenciais dos materiais de suporte a serem desenvolvidos. A materialidade foi considerada como um dos aspectos a serem abordados pelo material de suporte, mas sem detalhes sobre a sua aplicação (IPSASB, 2023).

Os votos contrários ao desenvolvimento de material prático de suporte foram baseados no fato de a solução proposta não gerar o alívio necessário aos desafios enfrentados pelas entidades do setor público quanto às restrições de recursos e capacidade e que uma solução via normatização era necessária para atender as características qualitativas das informações contábeis previstas na Estrutura Conceitual, especialmente as restrições da materialidade e custo-benefício

da informação incluída no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG).

As discussões e decisões referentes ao projeto de Reporte Diferenciado geram reflexões que podem fomentar a pesquisa acadêmica e a busca por soluções pelos atores envolvidos na normatização e processo de adoção e implementação das normas convergidas às IPSAS em entidades de pequeno e médio portes.

A materialidade pode ser utilizada para promover o alívio para entidades individuais de pequeno e médio portes que são parte de uma grande entidade econômica que reporta, em especial em governos unitários, uma vez que a natureza e montante de determinados itens são imateriais em relação às demonstrações contábeis consolidadas, já que não é esperado que afetem a *accountability* e a tomada de decisão pelos usuários. Contudo, em federações, a entidade que reporta pode ser pequena e média, como no caso dos municípios brasileiros, e a mesma lógica de alívio pela restrição da materialidade pode não se aplicar.

O julgamento sobre a materialidade é realizado com base no RCPG da entidade que reporta. Dado o contexto, itens com um mesmo montante, por exemplo, *softwares*, podem ser considerados imateriais para uma grande entidade que reporta, mas pode ser material para pequenas e médias entidades. Portanto, a restrição da materialidade pode gerar alívio para grandes entidades, mas é menos provável que tenha o mesmo efeito para pequenas e médias entidades. Assim, os custos podem ser relativamente mais expressivos em relação à capacidade de geração de receitas pelas entidades de pequeno e médio porte. Consequentemente, além dos esforços para implementação, os custos também podem ser expressivos para a realização de auditorias financeiras.

Há expectativa que alguns itens sejam materiais para as entidades do setor público, por exemplo, os ativos imobilizados, dada a natureza dos seus objetivos de prestação de serviços à população. As normas de imobilizado requerem a realização do teste de imparidade (*impairment*), o que envolve a construção de capacidade interna para a condução do teste ou a contratação de serviços especializados, normalmente, com custos elevados. Dada a baixa escala das transações em entidades de pequeno e médio portes, a construção de capacidade interna, muitas vezes, é inviável. Portanto, a contratação de serviços especializados se apresenta como alternativa mais viável, gerando custos.

Neste caso, o não atendimento das exigências poderia ser fundamentada pela restrição do custo-benefício da informação, o que também envolveria um grande esforço para os profissionais obterem informações, principalmente, de todos os benefícios gerados e usufruídos pelos usuários das informações contábeis.

Ambos, materialidade e custo-benefício, envolvem julgamento profissional quanto à presença/ausência de determinados itens no RCPG ou aplicação de algum requisito específico, por exemplo, referente à mensuração. Contudo, a contabilidade com base nas IPSAS pelo regime de competência ainda é recente e há muito o que se aprender sobre como as informações contábeis são utilizadas para *accountability* e tomada de decisão e quais são os benefícios gerados. A análise da relação custo-benefício parece ser mais desafiadora, pois envolve não somente saber se a informação contábil influencia a *accountability* e tomada de decisão, mas também quais os benefícios decorrentes do seu uso.

Por ora, não há a perspectiva de uma norma internacional que promova reduções nas exigências das IPSAS para entidades de pequeno e médio portes, o que vai de encontro aos movimentos do *International Accounting Standards Board* – IASB que recentemente emitiu a *IFRS 19 Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*, para aplicação pelas entidades do setor privado.

As respostas dos países à ausência de uma norma internacional de Reporte Diferenciado são esperadas e que essas possam ser fundamentadas em evidências científicas sobre as exigências das IPSAS que podem ser mais bem atendidas com suportes à implementação e aquelas que requerem mudanças das normas, para que haja um ajuste mais apropriado ao contexto das entidades de pequeno e médio porte.

Esse contexto atual abre espaço para contribuições pela academia por meio de projetos de pesquisa que favoreçam o conhecimento sobre as características das entidades menores e menos complexas e as transações por elas realizadas e, por consequência, quais as IPSAS têm maior impacto nos custos. Assim, os esforços dos normatizadores nacionais e internacionais poderiam ser direcionados para reduzir os custos de implementação das IPSAS mais frequentemente utilizadas. Também, poderia favorecer o desenvolvimento de tecnologias a serem compartilhadas com entidades menores e menos complexas com a finalidade de identificar as IPSAS que são aplicáveis ao seu contexto, os itens de normas obrigatórios e os que podem ou não ser aplicados de acordo com as escolhas contábeis, mesmo que análises de materialidade e da relação custo-benefício não sejam empreendidas.

As pesquisas também poderiam explorar a carga relativa que as entidades de pequeno, médio e grande portes suportam quanto à implementação das IPSAS, por exemplo, pelas diferenças quanto às alternativas disponíveis para aplicar os testes de *impairment* – capacidade técnica própria ou contratação de serviços especializados.

Estudos sobre o tratamento da materialidade pelos preparadores das demonstrações contábeis e pelos Tribunais de Contas, enquanto responsáveis pela realização das auditorias financeira, podem ampliar o conhecimento sobre a temática e a sua aplicação pelos profissionais da contabilidade. Além disso, um campo também a ser explorado é sobre a formação dos contadores quanto aos conhecimentos e habilidades necessários para que estejam aptos a realizar julgamentos sobre materialidade e relação custo-benefício.

## REFERÊNCIAS

- Adam, B., & Heiling, J. (2023). Differential reporting in the public sector—financial reporting for small- and medium-sized entities. *Public Money & Management*, 44(1), 71–79. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2194029>
- Budding, T., & Helden, J. van. (2022). Theme: Politicians' use of accounting information Editorial: Unraveling politicians' use and non-use of accounting information. *Public Money & Management*, 42(3), 137–139. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2028467>
- Caperchione, E., Cohen, S., Rossi, F. M., & Brusca, I. (2022). *Benefits of accrual accounting in the public sector* (p. 49). The World Bank. <https://cfr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>
- Cohen, S., Kaimenaki, E., & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23, 91–111. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00421.x>
- Cordery, C. J. (2023). New development: IPSAS-lite: some reflections and a call for research. *Public Money & Management*, 43(7), 704–708. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2220543>
- International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB. (2023). Agenda Item 9 Differential Reporting-Application Material. [https://www.ipsasb.org/\\_flysystem/azure-private/2023-08/9%20-%20Differential%20Reporting.pdf](https://www.ipsasb.org/_flysystem/azure-private/2023-08/9%20-%20Differential%20Reporting.pdf)
- International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB. (2021). Mid-period work program consultation. <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-mid-period-work-program-consultation>.
- Jorge, S. M. F., Jesus, M. A. J. de, & Nogueira, S. P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 539–557. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>.
- Lima, R. L. de, Lima, D. V. de, Varela, P. S., & Cruz, C. F. da. (2022). Aprendendo com as Experiências Internacionais: Normas Contábeis Diferenciadas para Entidades do Setor Público. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), Artigo esp. <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2902>
- OECD. (2017). *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries* (IFAC, Org.). OECD Publishing. [http://www.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries/executive-summary\\_9789264270572-2-en](http://www.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries/executive-summary_9789264270572-2-en)
- Redmayne, N. B., Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2019). Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector. *Public Money & Management*, 41(5), 368–375. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1679482>